

HSFI-5 dugotrajna nematerijalna imovina pri odabranom poslovnom subjektu

Bekvalac, Tanja

Undergraduate thesis / Završni rad

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:520197>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-07**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

TANJA BEKVALAC

**HSFI – 5 , DUGOTRAJNA NEMATERIJALNA IMOVINA
ODABRANOG POSLOVNOG SUBJEKTA**

Završni rad

Pula, 2017.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

TANJA BEKVALAC

**HSFI – 5 , DUGOTRAJNA NEMATERIJALNA IMOVINA
ODABRANOG POSLOVNOG SUBJEKTA**

Završni rad

**JMBAG : 0145034569 , izvanredna studentica
Studijski smjer: Financije, računovodstvo i revizija**

Predmet : Financijsko računovodstvo

**Znanstveno područje: Društvene znanosti
Znanstveno polje: Ekonomija
Znanstvena grana: Računovodstvo**

Mentorica: doc.dr.sc. Ksenija Černe

Pula, rujan 2017.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana Tanja Bekvalac, kandidatkinja za prvostupnicu ekonomije/poslovne ekonomije, smjera Financije, računovodstvo i revizija ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Završnog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

U Puli, _____, _____ godine

IZJAVA
o korištenju autorskog djela

Ja, Tanja Bekvalac dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom HSFI – 5 Dugotrajna nematerijalna imovina odabranog poslovnog subjekta koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, _____ (datum)

Potpis

SADRŽAJ

1. Uvod.....	1
2. Pojam i oblici dugotrajne imovine	3
2.1. Pojam nematerijalne imovine.....	4
2.2. Oblici nematerijalne imovine	5
3. Priznavanje i mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine	8
3.1. Početno priznavanje i mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine	8
3.1.1. Nematerijalna imovina nabavljena od drugih poslovnih subjekata	9
3.1.2. Naknadno mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine.....	17
3.2. Amortizacija dugotrajne nematerijalne imovine.....	18
4. HSFI 5 – dugotrajna nematerijalna imovina pri odabranom poslovnom subjektu	21
4.1. O društvu Tehnomont brodogradilište.....	21
4.2. Primjena HSFI – 5 pri odabranom poslovnom subjektu	25
5. Zaključak	29
Sažetak	31
Abstract	31
Popis literature	32
Popis tablica	34

1. Uvod

U ovom završnom radu obradit će se problematika dugotrajne nematerijalne imovine pri odabranom poslovnom subjektu. Za potrebe rada dugotrajna nematerijalna imovina sagledana je sa aspekta Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina. Cilj ovog standarda je propisati računovodstveni postupak za nematerijalnu imovinu. Poduzetnik da bi priznao neku nematerijalnu imovinu mora ispuniti određene kriterije. Ovaj standard uređuje kako utvrditi knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine i određeno je objavljivanje o nematerijalnoj imovini.

Poznato je da se u poslovanju trgovačkih društava prate svi poslovni događaji koji se odvijaju unutar društva. Jedan dio poslovnih događaja otpada i na poslovne događaje vezane uz imovinu društva. Imovina društva dijeli se na nematerijalnu, materijalnu i financijsku imovinu te na dugotrajna potraživanja. Svrha rada je utvrditi osnovne značajke dugotrajne imovine sa posebnim osvrtom na nematerijalnu imovinu. Cilj istraživanja je primijeniti stečeno znanje o dugotrajnoj nematerijalnoj imovini na konkretnom primjeru trgovačkog društva.

Temeljna literatura korištena pri izradi rada jesu znanstveni i stručni radovi, knjige i ostale publikacije koje razrađuju računovodstveno praćenje dugotrajne nematerijalne imovine te standarde i propise vezane uz isto.

Rad je strukturiran od pet temeljnih poglavlja. Nakon uvoda slijedi razrada teme. U drugom dijelu rada obrađuje se pojam nematerijalne imovine, navode se njeni oblici i obilježja za svakog od njih. U slijedećem dijelu uvažavajući, odnosno slijedeći Međunarodni računovodstveni standard - 38 *Nematerijalna imovina* i Hrvatski standard financijskog izvještavanja 5 – *Dugotrajna nematerijalna imovina*, razrađuju se načini stjecanja i vrednovanja nematerijalne imovine te se prikazuju primjeri knjiženja iste. U četvrtom dijelu analizira se dugotrajna nematerijalna imovina na primjeru odabranog poslovnog subjekta. Peto, ujedno i posljednje poglavlje ovoga rada, jest zaključak u kojem se donose zaključci na temelju prezentiranih podataka u prethodnim poglavljima ovoga rada.

Pri istraživanju i formuliranju rezultata istraživanja u odgovarajućoj kombinaciji korištene su sljedeće znanstvene metode: metoda analize i sinteze, metoda indukcije i

dedukcije, metoda deskripcije, metoda apstrakcije i konkretizacije, komparativna metoda, empirijska metoda te metoda kompilacije.

2. Pojam i oblici dugotrajne imovine

Imovina je nužna kada se želi započeti sa nekim poslom. Ona predstavlja ekonomske resurse na temelju kojih društvo ostvaruje određene ekonomske koristi, a može se prikazivati u pojavnom obliku (stvari, prava ili novca) ili prema funkciji koju obavlja u poslovnom procesu. Prema MRS-u 38 imovina je resurs:¹

- koji kontrolira subjekt kao posljedicu prošlih događaja i
- od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi.

Prema funkcionalnom i vremenskom kriteriju i kriteriju unovčivosti, imovina trgovačkog društva dijeli se u dvije osnovne međusobno različite skupine. Jedna skupina je fiksna, dugotrajna ili stalna imovina, dok je druga skupina obrtna, kratkotrajna ili tekuća imovina. Dugotrajna imovina ima stalnost pojavnog oblika i, u pravilu, nije namijenjena prodaji već korištenju u poslovnom procesu. Očekuje se da će realizirati novac u razdoblju dužem od godine dana ili u razdoblju koje je duže od trajanja poslovnog ciklusa trgovačkog društva tako da je novac dugo angažiran u tim oblicima imovine. Dugotrajna imovina ne troši se odjednom, jednokratno u jednom proizvodnom procesu, već se ista u nepromijenjenom obliku unosi u više proizvodnih ciklusa. Dugotrajna imovina svoju vrijednost postupno prenosi na nove učinke te ona, zbog specifičnosti trošenja, podliježe obračunu amortizacije.²

Uobičajena podjela dugotrajne imovine je na nematerijalnu, materijalnu i financijsku imovinu, a shemom bilance stanja obuhvaćena su i dugotrajna potraživanja, stoga će se u ovom radu pisati o nematerijalnoj, materijalnoj i financijskoj dugotrajnoj imovini te dugotrajnim potraživanjima.

Prema odredbama Zakona o računovodstvu, ovisno o veličini poduzetnika primjenjuju se Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (dalje u tekstu HSFI) ili Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, odnosno Međunarodni računovodstveni standardi (u daljnjem tekstu MSFI, odnosno MRS) koji sadrže načela i pravila za evidenciju i

¹ MRS 38, <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=604> (pristupljeno 01.09.2017.)

² Dražić – Lutitsky, I., et al. *Računovodstvo*, III. izmijenjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2010., str. 203.

izvještavanje o stanjima i promjenama svih elemenata financijskih izvještaja, a tako i dugotrajne imovine.³

Prema MRS - ima i MSFI - ima razlikuje se dugotrajna imovina nabavljena s namjerom da se upotrijebi u proizvodnji, opskrbi dobrima i uslugama ili za administrativne svrhe i prodaju u redovnom tijeku poslovanja, od dugotrajne imovine nabavljene s namjerom da se drži za svrhu zarada od prihoda od najma ili zbog očekivanog rasta vrijednosti imovine ili za prodaju zbog prestanka poslovanja. Računovodstvena evidencija razlikuje se upravo zbog različitih namjena držanja imovine. U radu će se dalje nematerijalna imovina obrađivati prema Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.

2.1. Pojam nematerijalne imovine

U stručnoj računovodstvenoj literaturi pojavni oblik je jedan od općeprihvaćenih kriterija podjele imovine trgovačkog društva. Ukupna imovina se po tom kriteriju dijeli na materijalnu i nematerijalnu imovinu. Pojam nematerijalna imovina ima šire i uže značenje. Nematerijalna imovina u užem smislu uključuje samo dugotrajnu nematerijalnu imovinu kao što su osnivački izdaci, izdaci za istraživanje i razvoj, patenti, licencije, koncesije, goodwill i ostala prava. U širem smislu nematerijalna imovina predstavlja cjelokupnu imovinu društva koja nema supstancnog sadržaja (nedodirljiva je, neopipljiva), što znači da se u nematerijalnu imovinu uključuje i financijska imovina, potraživanja i novac.⁴

Dugotrajna nematerijalna imovina jest imovina bez fizičke supstance za korištenje u poslovanju i za koju se očekuje da će se koristiti više od jedne godine i koju trgovačko društvo posjeduje za uporabu u proizvodnji roba ili isporuci usluga, za unajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe.⁵

Prema MRS – u 1 – *Prezentiranje financijskih izvještaja*, definiran je okvirni sadržaj bilance gdje su od dugotrajne nematerijalne imovine navedene pozicije goodwill i ostala nematerijalna imovina. Pojam ostale dugotrajne nematerijalne imovine obuhvaća izdatke za razvoj, zaštitni znak, patente, licencije, koncesije, računalne programe

³ Zakon o računovodstvu: pročišćeni tekst zakona NN NN 78/15, 134/15, 120/16, <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> (pristupljeno 25.05.2017.)

⁴ Gulin, D. et al., *Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006., str. 79

⁵ loc.cit.

(software), franšize i ostala prava, prava na tuđim sredstvima koja se najčešće pojavljuju kao posljedica ulaganja na sredstvima na kojima trgovačko društvo nema pravo vlasništva, predujmove za stjecanje nematerijalne imovine i slične specifične oblike nematerijalne imovine. Osnivački izdaci ne pojavljuju se kao stavka dugotrajne nematerijalne imovine u bilanci budući da se priznaju u rashode razdoblja u kojem su nastali te se zbog toga ne mogu iskazati kao dugotrajna nematerijalna imovina.⁶

U sljedećem potpoglavlju se obrađuju pojedini oblici nematerijalne imovine.

2.2. Oblici nematerijalne imovine

Oblici nematerijalne imovine su brojni. U literaturi se susreću različiti pristupi razvrstavanju nematerijalne imovine u pojedine skupine. Prema HSFI 5 – *Dugotrajna nematerijalna imovina*, nematerijalna imovina obuhvaća slijedeće vrste imovine: izdaci za razvoj, patenti, licencije, koncesije, zaštitni znaci, softver, dozvola za ribarenje, franšize i ostala prava, goodwill, predujmovi za nematerijalnu imovinu i ostalu nematerijalnu imovinu.⁷

Izdaci za istraživanje i razvoj su izdaci nastali za istraživanje i razvoj novih proizvoda i tehnologija za čije se rezultate očekuje da će se koristiti u razdoblju duljem od jedne godine; kao što su: ulaganja u istraživanja i studije za stjecanjem inovacija uvođenjem novih tehničko – tehnoloških postupaka, ulaganje u višegodišnji razvoj proizvoda, te slična ulaganja koja doprinose racionalizaciji i poboljšanju uvjeta rada i proizvodnje.⁸

Patent je isključivo pravo, zaštićeno zakonom, priznato za izum koji nudi novo rješenje nekog tehničkog problema. Prema Zakonu o patentu patent je isključivo pravo koje štiti nositelja patenta u pogledu gospodarskog iskorištavanja izuma.⁹ Relevantni podaci o priznatim patentima upisuju se u registar patenata za koji je na području Republike

⁶ IASC (International Accounting Standards Committee), *Međunarodni računovodstveni standardi 2000.: MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2000., str. 66.

⁷ HSFI 5, točka 5.3.

⁸ Horvat Jurjec, K., *Utjecaj vrednovanja nematerijalne imovine na financijski položaj i uspješnost trgovačkih društava*, Magistarski rad, Ekonomski fakultet, Zagreb, 2007., str 9.

⁹ Zakon o patentu (NN, br. 76/13)

Hrvatske nadležan Državni zavod za intelektualno vlasništvo.¹⁰ Prema Zakonu o patentima, patent traje dvadeset godina od datuma prijave.

Licencija je pravo cjelokupnog ili djelomičnog iskorištavanja nečijeg izuma, znanja i iskustva, uzorka ili modela i slične zaštićene nematerijalne imovine, pri čemu stjecatelj licence plaća određenu naknadu. Ta kupnja označava vremensko pravo korištenja ili pravo na proizvodnju određene količine proizvoda.¹¹

Ulaganje u koncesiju predstavlja otkupljeno pravo odnosno ovlaštenje kojim jedna strana daje drugoj pravo korištenja dobara ili obavljanja nekih poslovnih aktivnosti u određenom vremenskom razdoblju.¹²

Franšiza je pravo koje se stječe kada jedno društvo plaća drugom naknadu za određeno poslovanje za točno definirano vrijeme, svrhu i područje.¹³ Najbolji primjer franšize je fast food industrija. Primjerice, lanac uhodanih restorana kao što su McDonald's, Burger King, KFC i slično određenom ugostitelju daje franšizu te na taj način i on postaje dio uspješnog lanca. Franšiza uobičajeno obuhvaća pravo prodaje određenih proizvoda ili davanje franšizirane usluge uz korištenje zaštitnog znaka i prodaje, odnosno poslovanja pod određenim poslovnim imenom, organizacijom i tehnologijom. Kada se naknada plaća unaprijed za više razdoblja odnosno poslovnih godina, tada se računovodstveno tretira kao oblik dugotrajne nematerijalne imovine.¹⁴

U kontekstu računovodstvenog tretmana softwarea, postavlja se pitanje treba li sa softwareom postupati kao s nematerijalnom ili materijalnom imovinom, ovisno o tome koji je od elemenata u određenom slučaju značajniji. Primjerice, posebni software koji kontrolira rad računala i bez kojeg ono ne može djelovati dio je hardwarea i s njim se prema MRS - u 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* postupa kao s materijalnom imovinom čiji je sastavni dio. To je primjerice slučaj s operativnim sustavom računala (MS-DOS, Win XP, Vista i sl.) jer on omogućuje osnovno funkcioniranje računala i temelj je za rad aplikacijskog softwarea (Microsoft Office, AutoCAD, knjigovodstveni programi i sl.). Međutim, ako software nije sastavni dio hardwarea tj. riječ je o

¹⁰ Štahan, M. et al., *Računovodstvo trgovačkih društava – prema HSFI i MSFI*, TEB- poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 69.

¹¹ Baica, Z., *Knjigovodstvo za male i srednje poduzetnike: primjena HSFI-a*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2013., str.11.

¹² loc.cit.

¹³ Gulin D., Perčević H., *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, HZRI F, Zagreb, 2013., str. 113.

¹⁴ Štahan, M. et al., op.cit. str. 69

aplikacijskom softveru, s računalnim programom se postupa kao s nematerijalnom imovinom. Ovakva podjela propisana je MRS - om 38 - *Nematerijalna imovina*, dok odgovarajući HSFI to ne uređuje.¹⁵

Zaštitni znak, trgovački znak ili ime je znak, simbol, oznaka, misao, riječ i slično koje se koristi radi prepoznatljivosti određenih proizvoda ili usluga. Zaštitni znak individualizira proizvode ili usluge i naglašava njihovu posebnost, odnosno omogućuje njihovo razlikovanje na tržištu od ostalih.¹⁶

Sukladno HSFI - u 5 zaštitni znak se može interno razviti, odnosno steći zasebno angažiranjem stručnjaka tj. sklapanjem ugovora. U slučaju internog razvoja, ukoliko su ispunjeni svi uvjeti te poduzetnik može dokazati sve navede uvjete oko priznavanja imovine iz točke 5.14. HSFI - a 5, troškovi nastali u fazi razvoja zaštitnog znaka mogu se kapitalizirati.¹⁷

Jedan od načina definiranja goodwilla je „veća vrijednost društva koje ono ima zbog svojeg ugleda, reputacije, konkurentskog položaja, organizacije, kvalitete zaposlenog osoblja i sličnih čimbenika koji se ne mogu ili se teško mogu izmjeriti“.¹⁸ Goodwill kao specifičan oblik dugotrajne nematerijalne imovine javlja se samo u postupku stjecanja i pripajanja drugog društva. U tom slučaju njegova vrijednost se iskazuje kao pozitivna razlika između cijene koja se plaća za stjecanje društva i zbroja vrijednosti pojedinih njegovih dijelova koji se mogu identificirati i procijenjenih obveza odnosno neto vrijednosti imovine tog društva.¹⁹

¹⁵ Belak, V. et al., *Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja*, 10. Izmijenjena i dopunjena naklada, RRiF, Zagreb, 2014., str. 33-34

¹⁶ Horvat Jurjec, K., op.cit., str.14.

¹⁷ HSFI, točka 5.14.

¹⁸ Belak, V. et al., *Računovodstvo poduzetnika: s primjerima knjiženja*, RRiF – plus d.o.o., Zagreb, 2005., str. 93

¹⁹ Belak, V., op. cit., 2014., str. 38-39.

3. Priznavanje i mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine

Računovodstveni postupak priznavanja i mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine propisuje Međunarodni računovodstveni standard MRS 38 - *Nematerijalna imovina* odnosno Hrvatski standard financijskog izvještavanja HSFI 5 - *Dugotrajna nematerijalna imovina*. U postupku mjerenja imovine potrebno je uzeti i u obzir MRS-36 *Umanjenje imovine*, čiji je cilj propisati postupke koje će subjekt primijeniti kako bi osigurao da se imovina iskazuje u visini koja nije viša od nadoknadivog iznosa.²⁰

3.1. Početno priznavanje i mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine

Priznavanje neke stavke kao nematerijalne imovine zahtijeva da trgovačko društvo dokaže da ta stavka udovoljava:²¹

- definiciji nematerijalne imovine i
- kriteriju priznavanja.

Da bi neka imovina udovoljila definiciji nematerijalne imovine, ona mora zadovoljiti prethodno navedene uvjete identificiranosti, kontrole i ostvarenja budućih ekonomskih koristi. Dok će kriteriju priznavanja udovoljiti imovina samo ako je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritijecati u subjekt, a trošak nabave te imovine se može pouzdano utvrditi.

Najvažnije pitanje za računovodstveno evidentiranje stjecanja nematerijalne imovine je pouzdano utvrđivanje troška nabave.²² Nematerijalna imovina se prema načinu stjecanja dijeli na nematerijalnu imovinu koja se kupuje od drugih subjekata i interno razvijenu nematerijalnu imovinu.²³

²⁰ Jelić, J., *Utjecaj računovodstvene politike dugotrajne imovine na poslovni rezultat u elektroprivredi*, magistarski rad, Ekonomski fakultet, Zagreb, 2011., str. 67.

²¹ EUR – Lex, „UREDBA KOMISIJE (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća: MRS 38, točka 5“, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1399646228951&uri=CELEX:02008R1126-20140101> (pristupljeno 28.05.2017.)

²² Gulin D., Perčević H., op.cit., str. 112.

²³ Belak V., *Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima*, Zgombić & Partneri – nakladništvo i informatika d.o.o., Zagreb, 2006., str.139.

Također, postoji i podjela nematerijalne imovine prema kriteriju prepoznatljivosti tj. odvojivosti:²⁴

- Razdvojiva nematerijalna imovina – obuhvaća stavke koje se mogu identificirati i promatrati odvojeno od društva kao cjeline tj. mogu se stjecati ili prodavati odvojeno od trgovačkog društva kao cjeline.
- Nerazdvojiva nematerijalna imovina – imovina koja se ne može posebno izdvojiti, što znači da se ne može odvojeno stjecati ili prodavati od društva kao cjeline. Primjer nerazdvojive imovine je goodwill kojeg obrađuje MSFI 3 - Poslovna spajanja i MRS 36 – Umanjenje vrijednosti imovine.

U nastavku je prikazan način mjerenja dugotrajne imovine, ovisno o načinu stjecanja.

3.1.1. Nematerijalna imovina nabavljena od drugih poslovnih subjekata

Kada se nematerijalna imovina stječe od drugih to može biti:²⁵

- zasebno stjecanje nematerijalne imovine, odnosno kupnja,
- stjecanje nematerijalne imovine kao dio poslovnih spajanja,
- stjecanje nematerijalne imovine pomoću državnih potpora,
- stjecanje nematerijalne imovine razmjenom za neku drugu imovinu.

Temeljno obilježje nematerijalne imovine koja se zasebno stječe je da je to razdvojiva imovina koja se može identificirati i čiji se trošak nabave može pouzdano utvrditi. Ona se u knjigovodstvu priznaje po trošku nabave koji uključuje:²⁶

- nabavnu cijenu imovine, uključujući uvoznu carinu i porez na promet koji se ne vraća, nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata te
- bilo koji izdatak koji se izravno može pripisati pripremi imovine za namjeravanu upotrebu.

Izdaci koji se mogu izravno pripisati nabavljenoj nematerijalnoj imovini su primjerice troškovi naknada zaposlenicima i profesionalne naknade koje izravno proizlaze iz stavljanja sredstva u radno stanje te troškovi testiranja da li sredstvo pravilno funkcionira. Nasuprot tome, izdaci koji nisu dijelom troškova nematerijalne imovine su troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge uključujući troškove oglašavanja i

²⁴ loc. cit.

²⁵ EUR – Lex, op.cit., MRS 38., točka 25.-47.

²⁶ Belak V., op.cit., 2006., str. 140.

promotivnih aktivnosti, troškovi poslovanja na novoj lokaciji ili s novom grupom klijenata uključujući troškove obučavanja zaposlenika te administrativni i ostali opći troškovi.²⁷

Na primjeru koji slijedi prikazan je postupak knjiženja ulaganja u patente.

Primjer 1. Ulaganje u patente (otkup prava na korištenje patentiranog izuma).

Poslovni subjekt „A“ u svrhu poboljšanja proizvodnje otkupljuje patent od društva „B“. Za navedeno pravo platio je fakturu u iznosu od 250.000,00 kuna (200.000,00 kn + 50.000,00 PDV-a). Za registraciju patenta Državnom zavodu za intelektualno vlasništvo plaćena je pristojba na iznos 2.000,00 kn. Također, poslovni subjekt primio je fakturu za pravne usluge sastavljanja ugovora o ustupanju prava u iznosu od 2.700,00 kn od čega je PDV 540,00 kn. Plaćena je faktura odvjatniku. Patent je aktiviran i priznat kao nematerijalna imovina, s korisnim vijekom uporabe od 5 godina. Amortizacijska stopa 20 %. Obračunata je amortizacija na ime korištenja patenta za 1. godinu.

Tablica 1. Ulaganje u patente (otkup prava na korištenje patentiranog izuma)

Nematerijalna imovina u pripremi		Dobavljači u tuzemstvu	
(1)	204.160,00		250.000,00
200.000,00	(7)	(2) 250.000,00	(1)
(3) 2.000,00		(4) 2.000,00	2.000,00 (3)
(5) 2.160,00		(6) 2.700,00	2.700,00 (5)

Pretporez

(1) 50.000,00	
(5) 540,00	

²⁷ EUR- Lex: op.cit., MRS 38.,točka 28.-29.

Žiroračun		Patenti							
	250.000,00								
	(2)	(7) 204.160,00							
	2.000,00 (4)								
	2.700,00 (6)								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%; text-align: left; border-bottom: 1px solid black;">Amortizacija nematerijalne imovine</th> <th style="width: 50%; text-align: left; border-bottom: 1px solid black;">Ispravak vrijednosti nemat. imovine</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">40.832,00 (8)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;">(8) 40.832,00</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>				Amortizacija nematerijalne imovine	Ispravak vrijednosti nemat. imovine		40.832,00 (8)	(8) 40.832,00	
Amortizacija nematerijalne imovine	Ispravak vrijednosti nemat. imovine								
	40.832,00 (8)								
(8) 40.832,00									

Izvor Gulin D., Perčević H., *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, HZRiF, Zagreb, 2013., str. 113.

Kao što je iz primjera očito, u vrijednost nematerijalne imovine odnosno u ovome slučaju patenta, su uračunani troškovi registracije patenta te troškovi pravnih usluga, što zajedno sa kupovnom cijenom patenta čini trošak nabave, koji se nakon aktiviranja prenosi sa konta 005 - *Nematerijalna imovina u pripremi* na dugovnu stranu konta 0010 - *Patenti*.

Trošak amortizacije nematerijalne imovine evidentira se zaduživanjem konta 4300 – *Amortizacija* i priznavanjem konta 009- *Ispravak vrijednosti za obračunatu amortizaciju nematerijalne imovine*.²⁸

Nematerijalna imovina se može osim pojedinačne nabave, stjecati i pri poslovnim kombinacijama spajanja i pripajanja.²⁹ Ako je nematerijalna imovina stečena kao dio poslovnog spajanja, trošak nabave te nematerijalne imovine jednak je njezinoj fer vrijednosti na datum stjecanja, koja odražava tržišna očekivanja o vjerojatnosti da će buduće ekonomske koristi iz imovine pritijecati u subjekt. Prema definiciji Međunarodnih računovodstvenih standarda odnosno Međunarodnih standarda financijskog

²⁸ Gulin D., Perčević H., op.cit., str.119.

²⁹ Guzić, Š., *Vrednovanje nematerijalne imovine i njezin utjecaj na poslovne rezultate*, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Osijek, 2012., str. 87.

izvještavanja, fer vrijednost je iznos za koji bi neka imovina mogla biti zamijenjena ili obveza podmirena između informiranih i spremnih strana u transakciji pred pogodbom. Fer vrijednost je cijena koja bi bila postignuta pri prodaji imovine ili plaćena pri prijenosu obveze u uobičajenoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. Fer vrijednost nematerijalne imovine se može utvrditi s dovoljnom pouzdanošću u svrhu priznavanja odvojeno od goodwilla.³⁰

Primjerima 2 i 3 prikazan je postupak knjiženja u situaciji pojave pozitivnog i negativnog goodwilla.

Primjer 2. Stjecanje trgovačkog društva (GOODWILL):

Društvo „B“ steklo je 100 % udjela u društvu „C“ za 1.000.000,00 kn. Bilanca društva „C“ prije pripajanja izgleda kako slijedi:

Tablica 2. Bilanca društva „C“ prije pripajanja

Pozicija	Knjigovodstvena vrijednost
AKTIVA	
Zemljište	110.000,00
Građevinski objekti	360.000,00
Oprema	170.000,00
Zalihe	100.000,00
Kratkotrajna potraživanja	70.000,00
Novac	50.000,00
UKUPNA AKTIVA	860.000,00
PASIVA	
Upisani kapital	530.000,00
Zadržana dobit	210.000,00
Dugoročne obveze	40.000,00
Kratkoročne obveze	80.000,00
UKUPNA PASIVA	860.000,00

Izvor: Gulin, D., Tadijančević, S., *Kontni plan poduzetnika – s primjerima knjiženja uz primjenu MSFI/HSFI i poreznih propisa*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2013., str. 132.

³⁰ Gulin D., Perčević H., op.cit., str.76-77.

Prema procjeni neovisnog procjenitelja, knjigovodstvena vrijednost imovine i obveza jednaka je fer vrijednosti, temeljem čega neto vrijednost imovine iznosi 740.000,00 kuna (imovina – obveze = 860.000,00 – 120.000,00).

Utvrđivanje razlike između ukupnih troškova stjecanja i knjigovodstvene, odnosno fer vrijednosti stečene imovine:

Trošak ulaganja u društvo „C“	1.000.000,00
Neto imovina društva „C“	740.000,00
Goodwill	<u>260.000,00</u>

Pripajanje društva „C“ društvu „B“ evidentiralo bi se u poslovnim knjigama kako slijedi:

<p>Udjeli u povezanim društvima</p> <table border="1"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">(1) 1.000.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">1.000.000,00 (2)</td> </tr> </table>	(1) 1.000.000,00	1.000.000,00 (2)	<p>Žiro račun</p> <table border="1"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">1.000.000,00 (1)</td> </tr> </table>		1.000.000,00 (1)	<p>Goodwill</p> <table border="1"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(2) 260.000,00</td> </tr> </table>		(2) 260.000,00
(1) 1.000.000,00	1.000.000,00 (2)							
	1.000.000,00 (1)							
	(2) 260.000,00							
<p>Zemljište</p> <table border="1"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(2) 110.000,00</td> </tr> </table>		(2) 110.000,00	<p>Građevinski objekti</p> <table border="1"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(2) 360.000,00</td> </tr> </table>		(2) 360.000,00	<p>Oprema</p> <table border="1"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(2) 170.000,00</td> </tr> </table>		(2) 170.000,00
	(2) 110.000,00							
	(2) 360.000,00							
	(2) 170.000,00							
<p>Zalihe</p> <table border="1"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(2) 100.000,00</td> </tr> </table>		(2) 100.000,00	<p>Kratkotrajna potraživanja</p> <table border="1"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(2) 70.000,00</td> </tr> </table>		(2) 70.000,00	<p>Novac</p> <table border="1"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(2) 50.000,00</td> </tr> </table>		(2) 50.000,00
	(2) 100.000,00							
	(2) 70.000,00							
	(2) 50.000,00							

Dugoročne obveze	Kratkoročne obveze
40.000,00 (2)	80.000,00 (2)

Poduzetnici koji primjenjuju HSFI amortiziraju goodwill u korisnom vijeku trajanja od najviše 5 godina, dok poduzetnici koji primjenjuju MSFI goodwill ne amortiziraju, već ga jednom godišnje testiraju na umanjenje.

Amortizacija goodwilla (HSFI)
 $260.000,00 \times 20 \% = 52.000,00$

Amortizacija goodwilla	I.V. za obračunatu amortizaciju goodwilla
(1) 52.000,00	52.000,00 (1)

Amortizacija goodwilla prema HSFI- 5 se knjiži na teret konta 4300 - *Amortizacija nematerijalne imovine* i priznavanjem konta 009- *Ispravak vrijednosti za obračunatu amortizaciju*.

Tablica 3. Test umanjenja goodwilla (MSFI) - Stanje na 31.12. 201X. Knjigovodstvena vrijednost jedinice koje stvara novac (društvo „C“)	
	685.000,00
Neto fer vrijednost	630.000,00
Gubitak od umanjenja	55.000,00

Vrijednosno usklađivanje goodwilla	Ispravak vrijednosti goodwilla
(1) 55.000,00	55.000,00 (1)

Izvor Gulin D., Perčević H., *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, HZRI F, Zagreb, 2013., str. 230.

U ovom primjeru cjelokupni iznos gubitka od umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac evidentiran je kao smanjenje goodwilla, zaduživanjem konta 740- *Vrijednosno usklađivanje nematerijalne imovine* i priznavanjem konta 009- *Ispravak vrijednosti*. U

slučaju da je iznos goodwilla nedovoljan za pokriće gubitka od umanjenja vrijednosti, preostali nepokriveni iznos gubitka evidentirao bi se na teret ostale imovine u jedinici koja stvara novac razmjerno knjigovodstvenom iznosu svake imovine u ukupnoj knjigovodstvenoj vrijednosti jedinice koja stvara novac.³¹

Primjer 3. Stjecanje trgovačkog društva (NEGATIVNI GOODWILL – POVOLJNA KUPNJA): Društvo „D“ steklo je 100 % udjela u društvu „E“ za 600.000,00 kn. Bilanca društva prije pripajanja izgleda kako slijedi:

Tablica 4. Stjecanje trgovačkog društva (negativni goodwill – povoljna kupnja)

Pozicija	Knjigovodstvena vrijednost
AKTIVA	
Zemljište	70.000,00
Građevinski objekti	150.000,00
Oprema	90.000,00
Zalihe	620.000,00
Kratkotrajna potraživanja	540.000,00
Novac	30.000,00
UKUPNA AKTIVA	1.500.000,00
PASIVA	
Upisani kapital	600.000,00
Zadržana dobit	100.000,00
Dugoročne obveze	490.000,00
Kratkoročne obveze	310.000,00
UKUPNA PASIVA	1.500.000,00

Izvor: Gulin, D., Tadijančević, S., *Kontni plan poduzetnika – s primjerima knjiženja uz primjenu MSFI/HSFI i poreznih propisa*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2013., str. 134.

Prema procjeni neovisnog procjenitelja, knjigovodstvena vrijednost imovine i obveza jednaka su fer vrijednosti, temeljem čega neto vrijednost imovine iznosi 700.000,00 kn (imovina – obveze = 1.500.000,00 – 800.000,00).

Utvrđivanje razlike između ukupnih troškova stjecanja i knjigovodstvene, odnosno fer vrijednosti stečene imovine:

³¹ Gulin D., Perčević H., *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, HZRIIF, Zagreb, 2013., str. 230.

Trošak ulaganja u društvo „E“	600.000,00
Neto imovine društva „E“	700.000,00
Negativni goodwill (povoljna kupnja)	<u>100.000,00</u>

U ovom slučaju iz transakcije poslovnog spajanja proizašao je negativni goodwill odnosno dobit od povoljne kupnje, kojeg u poslovnim knjigama priznajemo kao prihod na kontu – 781 – *Prihod s osnove pripajanja (negativni goodwill- povoljna kupnja)*.

Pripajanje društva „E“ društvu „D“ evidentiralo bi se u poslovnim knjigama kako slijedi:

<p>Udjeli u povezanim društvima</p> <table> <tr> <td>(1)</td> <td>600.000,00</td> </tr> <tr> <td>600.000,00</td> <td>(2)</td> </tr> </table>	(1)	600.000,00	600.000,00	(2)	<p>Žiro račun</p> <table> <tr> <td></td> <td>600.000,00 (1)</td> </tr> </table>		600.000,00 (1)	<p>Zemljište</p> <table> <tr> <td>(2) 70.000,00</td> <td></td> </tr> </table>	(2) 70.000,00	
(1)	600.000,00									
600.000,00	(2)									
	600.000,00 (1)									
(2) 70.000,00										
<p>Građevinski objekti</p> <table> <tr> <td>(2)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>150.000,00</td> <td></td> </tr> </table>	(2)		150.000,00		<p>Oprema</p> <table> <tr> <td>(2) 90.000,00</td> <td></td> </tr> </table>	(2) 90.000,00		<p>Zalihe</p> <table> <tr> <td>(2) 620.000,00</td> <td></td> </tr> </table>	(2) 620.000,00	
(2)										
150.000,00										
(2) 90.000,00										
(2) 620.000,00										
<p>Kratkotrajna potraživanja</p> <table> <tr> <td>(2)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>540.000,00</td> <td></td> </tr> </table>	(2)		540.000,00		<p>Novac</p> <table> <tr> <td>(2) 30.000,00</td> <td></td> </tr> </table>	(2) 30.000,00		<p>Dugoročne obveze</p> <table> <tr> <td></td> <td>490.000,00 (2)</td> </tr> </table>		490.000,00 (2)
(2)										
540.000,00										
(2) 30.000,00										
	490.000,00 (2)									
<p>Kratkoročne obveze</p> <table> <tr> <td></td> <td>310.000,00 (2)</td> </tr> </table>		310.000,00 (2)	<p>Negativni goodwill</p> <table> <tr> <td></td> <td>100.000,00 (2)</td> </tr> </table>		100.000,00 (2)					
	310.000,00 (2)									
	100.000,00 (2)									

3.1.2. Naknadno mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine

Naknadno mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine podrazumijeva svako vrednovanje nematerijalne imovine koje slijedi nakon prvog početnog vrednovanja.

Za naknadno vrednovanje dugotrajne nematerijalne imovine prema toč. 72. MRS-a 38 *Nematerijalna imovina*, u svojoj računovodstvenoj politici poduzetnik treba izabrati između dva modela:³²

- troškovni model
- revalorizacijski model.

Prema troškovnom modelu nematerijalno sredstvo se nakon početnog priznavanja treba knjižiti po njegovu trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i za akumulirane gubitke od umanjenja.³³

Metoda revalorizacije podrazumijeva da se nematerijalna imovina nakon početnog priznavanja treba knjižiti u revaloriziranom iznosu. Revalorizirani iznos čini njezina fer vrijednost na datum revalorizacije troška nabave umanjena za naknadni ispravak vrijednosti i za naknadne akumulirane gubitke od umanjenja. U svrhu revalorizacije, fer vrijednosti se treba odrediti prema aktivnom tržištu.³⁴ Pritom se pod fer vrijednosti podrazumijeva iznos za koji se nematerijalna imovina može razmijeniti između obaviještenih i voljnih strana u transakciji pred pogodbom.³⁵ Dakle, revalorizacijski model se primjenjuje nakon što je imovina bila početno priznato po trošku nabave. Međutim, kod interno dobivene nematerijalne imovine revalorizacijski model se može primijeniti na cijelu imovinu jedino ako se dio troška nabave nematerijalne imovine prizna kao imovina. Revalorizacijski model se također može primijeniti na nematerijalnu imovinu koju je trgovačko društvo steklo kao državnu potporu i koja je priznata po nominalnoj vrijednosti.³⁶

³² Štahan, M. et al., op.cit., str. 63

³³ EUR- Lex: op.cit., MRS 38., točka 74.

³⁴ Ibidem, točka 75.

³⁵ Horvat Jurjec, K., op.cit., str. 64.

³⁶ EUR- Lex: op.cit., MRS 38., točka 77.

Primjer 4. Revalorizacija nematerijalne imovine

Trgovačko društvo revalorizira nematerijalnu imovinu (software) čija je nabavna vrijednost 100.000,00, ispravka vrijednosti 40.000,00 odnosno sadašnja knjigovodstvena vrijednost 60.000,00 kn. Društvo provodi revalorizaciju do fer tržišnih cijena tako da će nabavna vrijednost biti povećana na 120.000,00 kn, a ispravak vrijednosti na 48.000,00 kn. Društvo će revalorizaciju provesti tako da nabavnu vrijednost i ispravak vrijednosti poveća u jednakom omjeru (bruto princip).

Računalni programi (software)		Akumulirana amortizacija		Revalorizacijska pričuva	
So			So		
100.000,00		40.000,00		12.000,00	(1)
(1) 20.000,00		8.000,00	(1)		

$$\text{Revalorizirani iznos} = 120.000,00 - 48.000,00 = 72.000,00$$

Provedenom tehnikom revalorizacije nematerijalne imovine došlo je do povećanja knjigovodstvene vrijednosti nematerijalne imovine – konto 002 - *Računalni programi (Software)* u jednakom omjeru kao što je revalorizirana nabavna vrijednosti ispravak vrijednosti – konto 0092 - *Ispravak vrijednosti*. Učinak revalorizacije nematerijalne imovine proveden je u korist kapitala tj. posebnog računa revalorizacijske pričuve koji se treba organizirati analitički- potražna strana konta 9300 - *Revalorizacijske pričuve*.³⁷

3.2. Amortizacija dugotrajne nematerijalne imovine

Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa nematerijalne imovine tijekom njezina vijeka upotrebe. Pritom se pod amortizacijskim iznosom podrazumijeva trošak po kojemu se imovina vodi umanjena za eventualni ostatak vrijednosti. Ostatak vrijednosti nematerijalne imovine je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik u ovome trenutku dobio prodajom imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja da je imovina već sada one starosti i u onom stanju kakvi se očekuju na kraju njenog vijeka uporabe.³⁸ Na temelju navedenog može se reći da amortizacija čini vrijednosno

³⁷ Guzić, Š., op.cit., str. 44

³⁸ HSFI 5, NN 30/2008, točka 5.3

izraženo trošenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, ali i nadoknadu tog trošenja u novčanim sredstvima. Proizlazi da je trošenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine svrhovito i da ne znači konačno gubljenje vrijednosti, nego samo preoblikovanje imovine iz nenovčanog (materijalnog i nematerijalnog) pojavnog oblika u novčani s time da je proces transformacije dugotrajan (prisutan u više proizvodnih ciklusa).³⁹ Može se uočiti kako se obračun amortizacije nematerijalne imovine odvija na jednak način kao i obračun amortizacije materijalne imovine. Naime, i za jedan i za drugi oblik imovine potrebno je utvrditi korisni vijek upotrebe i odgovarajuću metodu amortizacije.⁴⁰

Korisni vijek trajanja predstavlja razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, ili pak broj proizvoda ili sličnih jedinica za koje se očekuje da će ih poduzetnik ostvariti od te imovine.⁴¹ Kada se govori o korisnom vijeku trajanja, tada MRS-38 razlikuje:⁴²

- ograničeni vijek trajanja i
- neodređeni vijek trajanja.

Stoga poduzetnik treba procijeniti da li nematerijalna imovina ima ograničeni ili neodređeni korisni vijek, te ako je ograničen, odrediti duljinu vijeka trajanja ili broj proizvodnih ili drugih sličnih jedinica koje čine taj vijek. S druge strane, kada poduzetnik na temelju analize svih relevantnih čimbenika ne može predvidjeti rok dok kojeg će imovina moći stvarati neto novčane priljeve, tada je riječ o nematerijalnoj imovini sa neodređenim korisnim vijekom trajanja. Prema tome, dugotrajna nematerijalna imovina s ograničenim vijekom trajanja se amortizira, a nematerijalna imovina s neodređenim vijekom uporabe ne.⁴³

Nematerijalna imovina s ograničenim vijekom trajanja, za razliku od one s neodređenim vijekom podliježe amortizaciji. Amortizacija se počinje obračunavati kada je

³⁹ Vašiček, V., *Računovodstvo dugotrajne imovine: priručnik*, Udruga računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 1995., str.15.

⁴⁰ Horvat Jurjec, K., op.cit., str. 68.

⁴¹ HSFI 5, točka 5.3.

⁴² EUR- Lex: op.cit., MRS 38., točka 88.

⁴³ loc.cit.

nematerijalna imovina raspoloživa za upotrebu odnosno kada su lokacija i uvjeti potrebni za funkcioniranje te imovine u skladu s namjerama uprave.⁴⁴

Različite metode amortizacije se mogu koristiti kako bi se na sustavan način rasporedio amortizirajući iznos imovine tijekom korisnog vijeka trajanja:⁴⁵

- linearna (proporcionalna) metoda – podrazumijeva jednakomjerno terećenje troškovima amortizacije svakog razdoblja tijekom korisnog vijeka upotrebe nematerijalne imovine, uz pretpostavku da nematerijalna imovina u svakom razdoblju, na početku i kraju vijeka uporabe, ima jednake učinke i da se u skladu s tim određuju i troškovi.
- metoda opadajućih salda – pretpostavka je da se najveći učinak nematerijalne imovine očekuje na početku njezina korištenja koji prema kraju korisnog vijeka trajanja opada zbog ekonomskih, tehnoloških ili drugih razloga.
- metoda amortizacije koja se temelji na količini proizvodnje (funkcionalna metoda) – metoda kojom se amortizacija izračunava na temelju učinaka nematerijalne imovine u naravnim veličinama pretpostavlja procjenu vijeka trajanja izraženu u radnim satima, broju jedinica nekih drugih učinaka i sl.

Jednom izabrana metoda treba se dosljedno primjenjivati iz jednog u drugo razdoblje, osim ako se mijenja očekivani okvir korištenja budućih ekonomskih koristi.

⁴⁴ Štahan, M. et al., op.cit., str. 65.

⁴⁵ Guzić, Š., op.cit., str. 164-165.

4. HSFI 5 – dugotrajna nematerijalna imovina pri odabranom poslovnom subjektu

U današnjem svijetu gotovo je nezamislivo da postoji trgovačko društvo ili neki drugi poslovni subjekt koji u svakodnevnom poslovanju ne koristi neke od oblika nematerijalne imovine, pitanje je samo načina knjiženja u poslovnim knjigama ili iskazivanja u financijskim izvješćima. Međutim, u pojedinim trgovačkim društvima nematerijalna imovina obuhvaća znatan dio bilančne aktive budući da je to primjereno prirodi djelatnosti tih društava. U nastavku rada razmatramo primjer računovodstvenog obuhvata nematerijalne imovine u poslovnom subjektu Tehnomont brodogradilište.

4.1. O društvu Tehnomont brodogradilište

TEHNOMONT d.d. je tvrtka koja u svom poslovanju objedinjuje širok spektar usluga prilagođenih zahtjevima svojih klijenata kao i Grupi Tehnomont.

Ovaj je poslovni subjekt osposobljen za pružanje stručne podrške u izradi razvojnih strategija, planiranju, razvoju, procjeni isplativosti ulaganja u željene investicije i pribavljanju financiranja, u organizaciji poslovanja i redefiniranju poslovnih procesa, u financijskom managementu te postavljanju sustava kontrolinga te implementaciji istog. TEHNOMONT d.d. ujedno osigurava stručnu pomoć u prilagodbi nacionalnom zakonodavstvu i lokalnim specifičnostima kao i u svakodnevnom tekućem poslovanju.

Tvrtka TEHNOMONT d.d. osim prethodno navedenih usluga stručne potpore koju obavlja za cijelu Grupu iz područja koja ne čine njihovu temeljnu djelatnost s ciljem osiguranja njihovog razvoja na način koji jamči rast vrijednosti kapitala te koji je u skladu s interesima zajednice u okviru koje sustav djeluje, bavi se i slijedećim djelatnostima: - Nautičkim turizmom putem profitnog centra MARINA VERUDA koji ima kapacitet od 630 vezova u moru i 300 vezova na kopnu. Ima vlastitu charterflotu, dobro opremljene servise za motore Honda, Jamaha i druge, trgovine s robom potrebnom nautičarima, stanicu za snabdijevanje gorivom, restoran i kafeteriju. – Metalno prerađivačkom djelatnošću putem profitnog centra BMN, koji se bavi izradom čeličnih konstrukcija za građevinarstvo, procesnu industriju, brodogradnju i prehrambenu industriju, uz mogućnost izvođenja i limarskih radova u građevinarstvu.

Misija TEHNOMONT d.d-a je graditi i održavati dugoročne odnose s klijentima i potrošačima nudeći im jedinstvene proizvode i usluge prilagođene njihovim individualnim potrebama. TEHNOMONT d.d. stvara dodanu vrijednost prepoznavanjem novih poslovnih mogućnosti i postavljanjem tržišnih trendova, te prepoznavanjem i razvijanjem ljudskoga potencijala. U ostvarenju strategije postavljeni su slijedeći zadaci kojima se mjeri sadašnjost i određuje budućnost:

1. zadatak: poboljšanje kvalitete proizvoda i usluga kao preduvjet zadovoljstva korisnika i to na način da se poslovi obavljaju u skladu s profesionalnom etikom i primjenjuju najnovija znanja,
2. zadatak: stvaranje moderne organizacije uz jačanje timskog rada i stvaranje stimulativne radne okoline,
3. zadatak: poticanje kreativnosti pojedinca kao osnove unapređenja poslovanja
4. zadatak: poticanje strasti za uspjehom u svim aspektima poslovanja (unutar poduzeća kod zaposlenika, izvan poduzeća kod korisnika).

U odnosu s partnerima u svojem poslovanju – kako s korisnicima svojih usluga tako i s dobavljačima, TEHNOMONT d.d., kao i pridružena joj društva, se odlikuje kontinuitetom, postojanošću i kvalitetom suradnje

Društvo TEHNOMONT BRODOGRADILIŠTE PULA d.o.o. sastoji se od triju profitnih centara:⁴⁶

- Profitnog centra Brodogradilište koji je najvećim dijelom orijentiran na gradnju patrolnih, turističkih, offshore, ribarskih, vatrogasnih i drugih brodova za široko svjetsko tržište, a pored gradnje brodova bavi se remontom i rekonstrukcijom postojećih brodova.
- Profitnog centra Investicijski radovi u inozemstvu koji zapošljava značajne resurse u velikim njemačkim brodogradilištima, gdje uz izradu brodskih sekcija radi i na poslovima opremanja cjevarskim i bravarskim radovima.
- Profitnog centra Solarna oprema koja se bavi razvojem i proizvodnjom solarnih kolektora za grijanje vode, te instaliranjem toplovodnih solarnih postrojenja.

Društvo TEHNOMONT d.d. osim pravnih, kadrovskih i financijsko računovodstvenih poslova koje obavlja za cijelu Grupu, bavi se i slijedećim djelatnostima:⁴⁷

⁴⁶ Tehnomont brodogradilište, 2017., http://www.tehnomont.hr/index/hr/cms_staticke_list/111/o_nama/ (pristupljeno 01.06.2017.)

⁴⁷ loc.cit.

- Nautičkim turizmom putem profitnog centra MARINA VERUDA koji ima kapacitet od 630 vezova u moru i 300 vezova na kopnu. Ima vlastitu charter flotu, dobro opremljene servise za motore Honda, Jamaha i druge, trgovine s robom potrebnom nautičarima, stanicu za snabdijevanje gorivom, restoran i kafeteriju.
- Metalno prerađivačkom djelatnošću putem profitnog centra BMN, koji se bavi izradom čeličnih konstrukcija za građevinarstvo, procesnu industriju, brodogradnju i prehrambenu industriju, uz mogućnost izvođenja i limarskih radova u građevinarstvu.

U Trondheimu, Norveška potpisan je 29.08.2017. još jedan ugovor za gradnju 24 m radnog broda za norveška ribogojilišta, sada već peti brod u seriji. Radi se o potpuno istom brodu kao Gr. 103 koja će se dovršiti u brodogradilištu u rujnu 2017. Porinuće 24 m Radnog Broda za norveška ribogojilišta, Tehnomontova Gr. 103, obavljeno je u brodogradilištu 21. srpnja 2017. i to po prvi puta na jedinstveni način – kao bočno porinuće.

Strategija i planovi razvoja budućeg poslovanja kreću se u slijedećim smjerovima:

- zadržati svoju poziciju kako u djelatnosti metalne proizvodnje tako i u nautičkom okruženju na način da se kontinuirano podiže kvaliteta i raznolikost usluga kroz ulaganja u bolju i kvalitetniju infrastrukturu, raznovrsniju ponudu u kojoj leži potencijalni dodatni prihod uz osnovnu djelatnost.
- u skladu sa usvojenim prostorno-planskim dokumentima na nivou Županije istarske, Grada Pule te naručenom izradom Urbanističko planske dokumentacije same Marine Veruda, povećati smještajne kapacitete za plovila u moru, na kopnu te stvoriti pretpostavke za sportsko rekreativne sadržaje na koncesijskom području te ostale nove sadržaje a sve u cilju obogaćivanja ponude. TEHNOMONT d.d. u svom poslovanju podržava i promiče načela održivog razvoja: ekonomsku uspješnost, ekološku prihvatljivost i društvenu odgovornost.

Kao članica granske udruge metalne industrije, TEHNOMONT d.d. u svim segmentima svog poslovanja veliku pozornost posvećuje odnosima sa zaposlenicima, zaštiti okoliša, te odgovornom odnosu prema društvenoj zajednici.

Marina Veruda je tijekom 2015. godine po sedamnaesti put podigla Plavu zastavu, najviše priznanje za očuvanje okoliša u segmentu nautičkog turizma. Usluge koje Marina Veruda pruža svojim klijentima, sama djelatnost kao takva i ponajviše svijest zaposlenika i klijenata nalažu da se posebna pažnja i znatna sredstva ulažu u zaštitu i očuvanje okoliša. Ugradnja uređaja za uklanjanje teških metala sa prališta brodova, separiranje i selektivno prikupljanje otpada, uporaba preskotejnera, gospodarenje i zbrinjavanje svih vrsta otpada na zakonski propisan i pravilan način jedna su od konstantnih briga posloводства i zaposlenika Marine Veruda. Također, budući zahvati u prostoru koji će uslijediti u skladu sa strategijom razvoja, (mogući hotelski kompleks, novi molovi u moru, visoko-regalna skladišta za motorne brodove i slično), poštivati će najviše ekološke standarde i norme, kako bi boravak klijenata i posjetitelja Marine Veruda bio što ugodniji. Kao i svih prethodnih godina, i ove će biti organizirane akcije čišćenja podmorja u suradnji sa ronilačkim klubovima Pule i okolice.

Standardnog istraživanja i razvoja u TEHNOMONT d.d.- u nema već se ono odražava kroz stratešku opredjeljenost TEHNOMONT d.d.- a u kontinuiranom usavršavanju postojećih usluga, kako sa aspekta praćenja EU legislative, tako i na području optimizacije cijena proizvodnje ali u skladu sa standardnom kvalitetom, kao i razvijanje novih grupa proizvoda i usluga. To se postiže pravovremenim reagiranjem na potrebe korisnika TEHNOMONTOVIH usluga, kao i praćenju najnovijih dostignuća i saznanja u svijetu. U tu svrhu, kontinuirano unapređivanje je usmjereno na razvijanje specifičnih znanja.

Primjena i trajno unapređenje sustava osiguranja kvalitete, neprekidno poboljšanje kvalitete usluga, te poslovanje u skladu s globalnim trendovima informiranja strateški su cilj razvoja sustava kvalitete na način da je organizacija poslovnih aktivnosti usmjerena na prevenciju mogućih pogrešaka i kontinuirano podizanje kvalitete temeljeno na unapređenju stručnih znanja osoblja i praćenju novih metoda u pružanju usluga iz asortimana TEHNOMONT d.d.- a. Sustav kontrole ugrađen je u sve procese i funkcije od pripremnih poslova na obradi podataka do praćenja primjene danih informacija u krajnjoj uporabi

4.2. Primjena HSFI – 5 pri odabranom poslovnom subjektu

U današnjem svijetu gotovo je nezamislivo da postoji trgovačko društvo ili neki drugi poslovni subjekt koji u svakodnevnom poslovanju ne koristi neke od oblika nematerijalne imovine, pitanje je samo načina knjiženja u poslovnim knjigama ili iskazivanja u financijskim izvješćima. Međutim, u pojedinim trgovačkim društvima nematerijalna imovina obuhvaća znatan dio bilančne aktive budući da je to primjereno prirodi djelatnosti tih društava.⁴⁸ Društvo Tehnomont je srednje veliko poduzeće koje radi prema HSFI – ima

Nematerijalna imovina u promatranom subjektu iskazana je po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i umanjenje vrijednosti. Odabrane stavke nematerijalne imovine subjekta obrazlažu se u nastavku:

1) Patenti, licence i slična prava

Troškovi odabranog poslovnog subjekta nastali stjecanjem licenci i sličnih prava od trećih osoba kapitaliziraju se do iznosa za koji su vjerojatne buduće ekonomske koristi te ako će iste pritijecati u Društvo. Licence se amortiziraju tijekom očekivanog korisnog vijeka upotrebe, ali ne duže od 5 godina. Očekivani korisni vijek upotrebe se pregledava godišnje te se vrše procjene umanjenja vrijednosti ukoliko postoje indikacije za umanjenje vrijednosti.

2) Naknadni troškovi

Naknadni troškovi vezani uz kapitaliziranu nematerijalnu imovinu priznaju se u knjigovodstveni iznos stavki samo ako povećavaju buduće ekonomske koristi povezane sa sredstvom te ako će iste pritijecati u Društvo. Svi ostali troškovi predstavljaju trošak u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u razdoblju kad su nastali.

3) Amortizacija

Trošak amortizacije tereti izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, a računa se linearnom metodom tijekom procijenjenog očekivanog vijeka upotrebe pojedinih stavaka nematerijalne imovine. Ostala nematerijalna imovina se amortizira od datuma kada je raspoloživa za upotrebu. U tablici koja slijedi prikazane su vrijednosti nematerijalne imovine odabranog poslovnog subjekta u 2012., 2013. i 2014. godini.

⁴⁸ Guzić, Š., op.cit., str. 164-165.

Tablica 5. Nematerijalna imovina odabranog poslovnog subjekta u razdoblju od 2012.-2014. godine u kunama

		Patenti, licence i slična prava	Imovina u pripremi i predujmovi	UKUPNO
2012.	Nabavna vrijednost imovine	164.506.000,00	3.012.000,00	167.518.000,00
	Akumulirana amortizacija i umanjenje vrijednosti	(128.059.000,00)	-	(128.059.000,00)
	Knjigovodstvena vrijednost	36.447.000,00	3.012.000,00	39.459.000,00
2013.	Nabavna vrijednost imovine	166.024.000,00	2.651.000,00	168.675.000,00
	Akumulirana amortizacija i umanjenje vrijednosti	(128.717.000,00)	-	(128.717.000,00)
	Knjigovodstvena vrijednost	37.307.000,00	2.651.000,00	39.958.000,00
2014.	Nabavna vrijednost imovine	81.258.000,00	1.977.000,00	83.235.000,00
	Akumulirana amortizacija i umanjenje vrijednosti	(38.990.000,00)	-	(38.990.000,00)
	Knjigovodstvena vrijednost	42.268.000,00	1.977.000,00	44.245.000,00

Izvor: Obrada autorice prema <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/pSubjektTrazi.do> (pristupljeno 01.08.2017.)

Patenti, licence i slična prava se odnose prvenstveno na prava kupljena od trećih strana, a koja se odnose na odobrene proizvode na tržištu. U 2014. godini nabavna vrijednost je odnosu na prethodnu godinu bila manja za 85.440.000,00 kn, odnosno došlo je do smanjenja od 50,65 %. Razlog tome je otpis nematerijalne imovine, koji se odnosi na registracije proizvoda i softwera ili njihove verzije s kojim je Društvo prestalo poslovati. Također, u analiziranom trogodišnjem razdoblju vidljiv je konstantni rast knjigovodstvene vrijednosti nematerijalne imovine.

Tablica 6. Udio nematerijalne imovine u ukupnoj dugotrajnoj imovini i ukupnoj imovini odabranog poslovnog subjekta u razdoblju od 2012.-2014. godine.

Godina	Nematerijalna imovina	Dugotrajna imovina	% udio nematerijalne imovine u dugotrajnoj imovini	Ukupna aktiva	% udio nematerijalne imovine u ukupnoj imovini
2012.	39.459.000,00	4.323.932.000,00	0,91	8.005.511.000,00	0,49
2013.	39.958.000,00	5.114.929.000,00	0,78	8.997.886.000,00	0,44
2014.	44.245.000,00	4.761.434.000,00	0,93	7.832.903.000,00	0,56

Izvor: Obrada autorice prema Fina, 2017, <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/pSubjektTrazi.do> (pristupljeno 01.08.2017.)

Iz Tablice broj 6 vidljivi su udjeli nematerijalne imovine u dugotrajnoj imovini i ukupnoj aktivi. U prvom slučaju analizirano je na način da se ukupna dugotrajna imovina izjednačila sa 100, te se tada pozicija nematerijalne imovine računala kao postotak od dugotrajne imovine. Iz toga se može zaključiti kako je vidljivo najveći udio nematerijalne imovine u dugotrajnoj imovini bio u 2014. godini kada je iznosio 0,93%, dok je u 2013. on bio 0,78%. Na isti način računani su udjeli nematerijalne imovine u ukupnoj imovini, kod koje se iznos ukupne imovine odnosno aktive izjednačio sa 100. Također, i ovi udjeli su izuzetno niski, ne prelaze niti 1%.

Trgovačko društvo kupilo je licenciju za proizvodni postupak koji omogućuje smanjenje emisije CO u okoliš na rok od 5 godina. Prema ugovoru i primljenom računu licencija je plaćena domaćem dobavljaču u svoti od 1.000.000,00 kn, a državna potpora doznačena je u svoti od 600.000,00 kn. Amortizacija licencije utvrđena je po stopi od 20% godišnje. Društvo može birati jedan od opisanih postupaka u iskazivanju poslovnih promjena u financijskim izvješćima i poslovnim knjigama, koji su prikazani u knjiženju u nastavku.

Tablica 7. Nabava licence

Tek. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Odgođeni prihod Ulaganja u licenciju Dobavljači usluga <i>Za nabavljenu licenciju</i>	0121 2201	1.000.000,00	1.000.000,00
2.	Žiro-račun Odgođeni prihod iz državnih potpora <i>Za primljenu državnu potporu</i>	1000 2940	600.000,00	600.000,00
3.	Amortizacija licencije Akumulirana amortizacija <i>Za obračunanu amortizaciju po stopi od 20%</i>	430 0192	200.000,00	200.000,00
4.	Odgođeni prihod iz državnih potpora Prihod od državnih potpora <i>Za obračunani prihod na teret odgođenih prihoda</i>	2940 7742	120.000,00	120.000,00
1.	Smanjenje vrijednosti imovine Ulaganja u licenciju Dobavljači usluga <i>Za nabavljenu licenciju</i>	0121 2201	1.000.000,00	1.000.000,00
2.	Žiro-račun Ulaganja u licenciju <i>Za primljenu državnu potporu za licenciju</i>	1000 0121	600.000,00	600.000,00
3.	Amortizacija licencije Akumulirana amortizacija <i>Za obračunanu amortizaciju po stopi od 20%</i>	430 0192	80.000,00	80.000,00

Izvor: Obrada autorice prema Fina, 2017, <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/pSubjektTrazi.do> (pristupljeno 01.08.2017.)

Iz tablice se vidi da se ni po jednom ni po drugom postupku dobitak trgovačkog društva ne mijenja. Naime, u prvom slučaju se iskazuje veći trošak amortizacije tj. 200.000,00 kn, ali i s tim povezani prihod od državnih potpora u razmjernom dijelu tj. 120.000,00 kn. To znači da je tom modelu smanjen dobitak društva u svoti od 80.000,00 kn, što je i svota amortizacije u drugom postupku bez povezanih prihoda.

5. Zaključak

Dugotrajna imovina je imovina koja ima stalnost pojavnog oblika i, u pravilu, nije namijenjena prodaji već korištenju u poslovnom procesu. Za dugotrajnu imovinu očekuje se da će realizirati novac u razdoblju dužem od godine dana ili u razdoblju koje je duže od trajanja poslovnog ciklusa trgovačkog društva, ne troši se odjednom, jednokratno u jednom proizvodnom procesu, već se ista u nepromijenjenom obliku unosi u više proizvodnih ciklusa.

Dugotrajna nematerijalna imovina je imovina bez fizičkog obilježja te je dio ukupne imovine društva. Najčešće se pojavljuje u obliku licencije, patenta, računalnog programa, franšize i drugo. U poslovnim knjigama evidentirati će se kao takva samo ako se dokaže da ta stavka udovoljava definiciji nematerijalne imovine (identifikacija, kontrola i ostvarivanje buduće ekonomske koristi), te kriteriju priznavanja (vjerojatnost ostvarivanja buduće ekonomske koristi, trošak nabave se može pouzdano utvrditi).

Dugotrajna nematerijalna imovina prema načinu stjecanja razlikuje imovinu koja se kupuje od drugih; bilo kupnja, državne potpore, poslovna spajanja ili razmjena za drugu imovinu, te interno dobivena nematerijalna imovina. No, u tom slučaju često se javlja problem oko priznavanja, da li kao rashod ili kao imovina.

Početno vrednovanje dugotrajne nematerijalne imovine obavlja se po trošku nabave koji uključuje nabavnu cijenu i sve izdatke koji se izravno mogu pripisati pripremi sredstva za namjeravanu upotrebu, što je prikazano primjerima.

Naknadno mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine podrazumijeva svako vrednovanje nematerijalne imovine koje slijedi nakon prvog početnog, gdje se pred menadžment društva stavlja izbor između troškovnog modela i modela revalorizacije. Prema troškovnom modelu nematerijalna imovina se nakon početnog priznavanja treba knjižiti po njegovom trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja. S druge strane metoda revalorizacije podrazumijeva da se nematerijalna imovina nakon početnog priznavanja treba knjižiti u revaloriziranom iznosu, koju čini njezina fer vrijednost na datum revalorizacije troška nabave umanjena za naknadni ispravak vrijednosti i naknadne akumulirane gubitke od umanjenja. Naime, ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine poveća kao rezultat

revalorizacije, povećanje se treba izravno pripisati glavnici u skupinu – revalorizacijske rezerve. U obrnutom slučaju, smanjenje knjigovodstvene vrijednosti se priznaje kao rashod. Nematerijalna imovina s ograničenim vijekom trajanja, za razliku od one s neodređenim vijekom podliježe obračunu amortizacije, pritom trgovačko društvo izabire metodu koju će koristiti prilikom obračuna odnosno linearnu metodu, metodu opadajućih salda ili funkcionalnu metodu.

Računovodstveno praćenje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine bitan je proces praćenja poslovanja društva i zauzima velik dio ukupnog računovodstvenog praćenja poslovanja. Vrijednost nematerijalne i materijalne imovine, u pravilu, iskazuje se po trošku nabave u koji ulazi nabavna cijena imovine i svi ovisni troškovi koji se pojavljuju u nabavi neke imovine.

U računovodstvenom praćenju imovine nakon stavljanja u uporabu bitno je naknadno mjeriti vrijednost imovine, ali i ispravljati vrijednost imovine za iznos amortizacije u određenom razdoblju budući da se nematerijalna i materijalna imovina troše protekom vremena korištenjem u redovnom poslovanju. Gotovo da i nema trgovačkog društva koje ne posjeduje dugotrajnu imovinu.

Kroz rad su navedeni i objašnjeni oblici nematerijalne imovine, načini stjecanja, početnog i naknadnog vrednovanja. Uz pomoć primjera, nastojalo se što jednostavnije prikazati način knjiženja prethodno navedenog.

Sažetak

U suvremenim uvjetima tržišnog poslovanja, kvalitetne informacije postale su ključ uspjeha. Pouzdane i relevantne informacije sadržane u obveznim godišnjim financijskim izvještajima postaju poveznica između zainteresiranih vanjskih korisnika i samog društva. Cilj je financijskih izvještaja pružiti korisnicima istinit financijskih položaj, uspješnost poslovanja i novčane tokove društva. Budući da je kvaliteta financijskih izvještaja u uskoj povezanosti s računovodstvenim politikama iznimno je važno razumjeti učinke njihove primjene. U tom smislu posebno je važno postaviti odgovarajuću politiku priznavanja i mjerenja pojedinih elemenata financijskih izvještaja.

Ključne riječi: nematerijalna imovina, početno vrednovanje, naknadno vrednovanje

Abstract

In modern conditions of market transaction; quality information have become the key to success. Relevant information contained in the annual financial statements are connecting external users and company. Main goal of financial statements is to provide all customers true information about the financial standing position of the company. The quality of financial reports is closely linked with the quality of accounting policies. So it is very important to understand the effects of their application. In this case we are talking about accounting policies of intangible assets.

Keywords: intangible assets, initial measurement, subsequent measurement.

Popis literature

KNJIGE:

Baica, Z., *Knjigovodstvo za male i srednje poduzetnike: primjena HSFI-a*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2014.

Belak V., *Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima*, Zgombić & Partneri – nakladništvo i informatika d.o.o., Zagreb, 2006.

Belak, V. et al., *Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja*, 10. izmijenjena i dopunjena naklada, RRiF, Zagreb, 2013.

Belak, V. et al., *Računovodstvo poduzetnika: s primjerima knjiženja*, RRiF – plus d.o.o., Zagreb, 2005.

Dražić – Lutilsky, I., et al. *Računovodstvo*, III. izmijenjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2010.

Gulin, D. et al., *Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006.

Gulin D., Perčević H., *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, HZRIF, Zagreb, 2013.

Gulin, D., Tadijančević, S., *Kontni plan poduzetnika – s primjerima knjiženja uz primjenu MSFI/HSFI i poreznih propisa*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2013.

IASC (International Accounting Standards Committee), *Međunarodni računovodstveni standardi 2000.: MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2000., str. 63-98.

Štahan, M. et al., *Računovodstvo trgovačkih društava – prema HSFI i MSFI*, TEB-poslovno savjetovanje, Zagreb, 2010.

Vašiček, V., *Računovodstvo dugotrajne imovine: priručnik*, Udruga računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 1995.

INTERNET IZVORI:

Borić, A., „Zakon o računovodstvu: pročišćeni tekst zakona NN 109/07, 54/13, 121/14“, 2007., <http://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-računovodstvu>, (pristupljeno 25.05.2017.)

EUR – Lex, „UREDBA KOMISIJE (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća: MRS 38, točka 5“, [http://eur-lex.europa.eu/legal-](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1399646228951&uri=CELEX:02008R1126-20140101)

[content/HR/TXT/?qid=1399646228951&uri=CELEX:02008R1126-20140101](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1399646228951&uri=CELEX:02008R1126-20140101)

(pristupljeno 28.05.2017.)

Fina, 2017, <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/pSubjektTrazi.do> (pristupljeno 01.08.2017.)

Tehnomont brodogradilište, 2017.,
http://www.tehnomont.hr/index/hr/cms_staticke_list/111/o_nama/ (pristupljeno 01.06.2017.)

OSTALI IZVORI:

HSFI 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina, točka 5.3.

Guzić, Š., *Vrednovanje nematerijalne imovine i njezin utjecaj na poslovne rezultate*, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Osijek, 2012.

Horvat Jurjec, K., *Utjecaj vrednovanja nematerijalne imovine na financijski položaj i uspješnost trgovačkih društava*, Magistarski rad, Ekonomski fakultet, Zagreb, 2007.

Jelić, J., *Utjecaj računovodstvene politike dugotrajne imovine na poslovni rezultat u elektroprivredi*, magistarski rad, Ekonomski fakultet, Zagreb, 2011.

MRS 38, <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=604> (pristupljeno 01.09.2017.)

Zakon o patentu (NN, br. 76/13)

Zakon o računovodstvu: pročišćeni tekst zakona NN NN 78/15, 134/15, 120/16,
<https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> (pristupljeno 25.05.2017.)

Popis tablica

Tablica 1. Ulaganje u patente (otkup prava na korištenje patentiranog izuma)	10
Tablica 2. Bilanca društva „C“ prije pripajanja	12
Tablica 3. Test umanjenja goodwilla (MSFI) - Stanje na 31.12. 201X. Knjigovodstvena vrijednost jedinice koje stvara novac (društvo „C“)	14
Tablica 4. Stjecanje trgovačkog društva (negativni goodwill – povoljna kupnja).....	15
Tablica 5. Nematerijalna imovina odabranog poslovnog subjekta u razdoblju od 2012.-2014. godine u kunama	26
Tablica 6. Udio nematerijalne imovine u ukupnoj dugotrajnoj imovini i ukupnoj imovini odabranog poslovnog subjekta u razdoblju od 2012.-2014. godine.....	27
Tablica 7. Nabava licence.....	28